

**A. I. N °** - 279933.0025/05-2  
**AUTUADO** - SHV GÁS BRASIL LTDA  
**AUTUANTE** - ALEXANDRINA NATÁLIA BISPO DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO AMARO  
**INTERNET** - 06.06.2006

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0190-01/06

**EMENTA:** ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** MATERIAL DE USO E CONSUMO. **b)** BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre as entradas efetuadas em decorrência de operações interestaduais, quando os bens são destinados ao uso e consumo do estabelecimento ou ao seu ativo imobilizado. Infrações comprovadas. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAL ADQUIRIDO PARA USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal nas aquisições de material para uso e consumo. Infração caracterizada. **b)** MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE. O sujeito passivo comprova o estorno de parte do crédito indevidamente utilizado. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade e indeferido o pedido de realização de perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/12/2005, exige ICMS no valor total de R\$52.074,60, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades:

01 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2000, janeiro a agosto e outubro a dezembro de 2001, janeiro a abril e junho a novembro de 2002, janeiro, fevereiro, junho, agosto e outubro a dezembro de 2003 e abril, agosto e dezembro de 2004, com exigência de ICMS no valor de R\$ 18.778,39, conforme planilhas e cópias de notas fiscais em anexo;

02 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao ativo imobilizado do próprio estabelecimento, no mês de fevereiro de 2003, exigindo ICMS no valor de R\$ 5.387,97, conforme cópia anexa da Nota Fiscal 317.318;

03 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2000, fevereiro a agosto e outubro de 2001, fevereiro, maio, agosto e dezembro de 2003 e março, agosto e setembro de 2004, com exigência de ICMS no valor de R\$ 6.961,38, conforme planilhas e cópias das notas fiscais em anexo;

04 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo imobilizado do estabelecimento, nos meses de abril a junho de 2003, exigindo ICMS no valor de R\$ 20.946,86, conforme planilha e cópias de notas fiscais em anexo.

O autuado apresentou defesa às folhas 247 a 267, afirmando inicialmente que estaria efetuando o pagamento do débito referente às infrações 01 e 02 (DAE à fl. 506), com exceção dos valores relativos ao exercício de 2000, por estarem atingidos pela decadência.

Apresentou preliminar de nulidade, afirmando que a autuação não poderia prosperar em razão da extinção pela decadência dos créditos tributários constituídos. Argüiu que o prazo decadencial para que o fisco homologue o crédito tributário se encerra em cinco anos, contados do fato gerador, caso em que haverá a homologação tácita do respectivo crédito, que ficará definitivamente extinto, não mais sendo suscetível de reclamação por parte do erário, transcrevendo, nesse sentido, o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional. Afirmou que a decadência implica na perda pelo fisco, do direito à constituição do crédito tributário, através do lançamento de ofício.

Disse que os créditos referentes aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2000 somente poderiam ser homologados através de lançamento de ofício, se este fosse efetivado até o mês de janeiro de 2005, para que todos os meses estivessem livres da decadência, ou até novembro de 2005 em relação àqueles fatos geradores, o que não ocorreu. Desse modo, observou que tendo o lançamento se realizado em dezembro de 2005, este somente poderia constituir os créditos correspondentes ao mês de dezembro de 2000 em diante. Argüiu que nem mesmo a notificação emitida no início da ação fiscal suspende a contagem do prazo decadencial.

Para ilustrar esse posicionamento, o autuado transcreveu o pensamento do tributarista Noé Winker e julgados proferidos pelo STJ – Superior Tribunal de Justiça, concluindo ser pacífico o entendimento pela extinção do crédito tributário em face da decadência, sempre que a autuação fiscal ocorra em data posterior aos cinco anos previstos pelo art. 150, § 4º, do CTN.

Argumentou que o fisco não pode se basear no art. 173, inciso I, do CTN, para contar o prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte após a ocorrência do fato gerador, considerando que isso somente poderia ser aplicado a créditos que não tivessem sido pagos antecipadamente, fato que não se verifica no presente caso, por já ter ocorrido antecipação de pagamentos dos tributos, de acordo com as guias de recolhimento do ano de 2000 (fls. 292 a 303).

Tratando do mérito em relação às infrações 03 e 04, argüiu que o GLP é um produto volátil e explosivo, que somente pode ser armazenado/transportado em tanques pressurizados ou engarrafado em botijões ou cilindros (vasilhames), que devem estar em perfeitas condições de uso, de modo a garantir a segurança de seus usuários. Disse que a distribuição, a armazenagem e o engarrafamento do GLP são fiscalizados pelo INMETRO – Instituto Nacional de Metrologia, Normatização e Qualidade Industrial e pela ANP – Agência Nacional de Petróleo e regulamentados pela ABNT – Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Alegou que para atender exigência contida no art. 19 da Portaria 843/90, do Ministério da Infraestrutura, é obrigado a proceder à manutenção/requalificação de todos os botijões de sua marca (Minasgás), independentemente de serem ou não de sua propriedade, o que significa que todos os procedimentos de segurança são executados tanto nos seus botijões, quanto naqueles de sua marca, porém pertencentes aos seus clientes (consumidores). Que na requalificação, assim como manutenção, podem ser aplicados os seguintes materiais: alça, base, eletrodos, solda, tinta, válvula, plug fuzível de segurança, vedante para fixação das válvulas e, na requalificação, a plaqueta de certificação. O resultado é que, para a consecução de sua principal atividade econômica, que é a comercialização de GLP, existe um processo industrial-meio, indissociável do processo como um todo, que consiste no acondicionamento do produto, fato ignorado pela autuante.

Ressaltou que, desse modo, apesar de sua atividade fim ser a comercialização de GLP, torna-se imperiosa a realização do processo industrial-meio, de acondicionamento hermético do produto final de venda. Observou que embora o GLP não seja tributado pelo IPI, seu acondicionamento é considerado como uma industrialização típica, conforme art. 4º, inciso IV, do RIPI (Dec. 2.637/98). Acrescentou não restar dúvidas quanto ao fato de que os materiais aplicados durante o engarrafamento/acondicionamento do produto e durante os processos de manutenção e requalificação são indispensáveis ao seu ciclo produtivo. Disse ainda que, como esses materiais se desgastam ou são agregados ao bem em processo, que servirá à comercialização do GLP, produto este sujeito à incidência do ICMS, poderão gerar créditos do imposto, de acordo com o art. 155, § 2º, da Constituição Federal de 1988.

Aduziu que tanto os produtos consumidos no processo de engarrafamento (válvulas, balanças, cartelas de segurança, lacres, tampão de vedação, etc), quanto aqueles aplicados no referido processo (extintores, aparelho de medição, etc) ensejam o direito ao crédito do ICMS, afirmando que todas as notas fiscais arroladas pela fiscalização se referem a esses produtos. Apresentou o entendimento de que os produtos que geraram o Auto de Infração não se destinam ao seu consumo e sim ao processo de engarrafamento/acondicionamento do GLP comercializado, o que torna legítimo o creditamento do ICMS destacado nas notas fiscais correspondentes.

Abordando a infração 04, o autuado alegou que a fiscalização deixou de considerar o estorno de crédito referente às Notas Fiscais 21.279, 21.282 (esta relacionada erroneamente pela autuante) daqueles julgados indevidos. Assegurou que se fosse efetuada essa recomposição, ao final do período fiscalizado ainda restaria saldo credor a seu favor. Nesse sentido, anexou às fls. 339 a 505, cópias dos livros RAICMS dos exercícios de 2000, 2001, 2003 e 2004, afirmando que os saldos credores relativos ao período autuado equivalem a R\$ 64.856,42, no primeiro mês considerado pela fiscalização (janeiro de 2000) e a R\$ 81.465,42 no último (setembro de 2004).

Acrescentou que tendo ocorrido sempre aumento em seu saldo credor, não houve prejuízo para o erário, pois o reconhecimento dos créditos em sua escrita fiscal não representaria recolhimento a menos de imposto. De acordo com o direito concedido por toda a legislação tributária, inclusive pela CF/88, a ação fiscal deveria ter considerado a totalidade dos créditos existentes em sua escrita fiscal, antes de proceder à apuração do imposto devido. Que não tendo o Estado da Bahia sofrido qualquer perda de arrecadação, em decorrência da utilização de tais créditos, não pode cobrar imposto que não lhe é devido, sob pena de locupletamento ilícito.

Para ilustrar sua linha de entendimento, transcreveu trechos de julgados proferidos pelo Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, pelo Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro, pelo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda e pela 4ª JF do CONSEF/BA, quando neste último caso se verifica que o único impedimento à compensação decorreu do fato do autuado haver transferido seus créditos para terceiros. Argumentou, então, que mesmo considerando os referidos créditos como indevidos, a autuante deveria ter recomposto o saldo credor do período autuado, sem a cobrança de qualquer valor, a título de ICMS ou de qualquer multa, tendo em vista que o procedimento não acarretara prejuízo para o Estado da Bahia.

Finalizando, requereu o cancelamento do crédito tributário decorrente do Auto de Infração, porque, preliminarmente, o período de janeiro a novembro de 2000 está atingido pela decadência, também, no mérito, os créditos utilizados são plenamente válidos, ainda que não fossem, foi comprovado o estorno do crédito utilizado no valor de R\$ 14.631,99, ou, ainda, porque detinha saldo credor suficiente para que não fosse exigido nenhum imposto a pagar. Protestou por todos os meios de prova admitidos e pela realização de perícia ou de diligência, para apuração da veracidade dos fatos.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 508 a 510, afirmando não haver necessidade de comprovar a regularidade da cobrança relativa às infrações 01 e 02, desde quando as mesmas

foram reconhecidas pelo autuado ao recolher o imposto, com exceção do exercício de 2000, que foi questionado.

Argüiu que o autuado se equivocou ao alegar decadência dos fatos geradores ocorridos no exercício de 2000 (infração 01), pois o art. 173, inciso I, do CTN preceitua que o prazo decadencial se finda em cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido homologado, isto é, cinco anos após a ocorrência do fato gerador. Que esse entendimento está pacificado pelos órgãos de tributação e fiscalização da SEFAZ/BA.

Aduziu que a infração 03 decorreu da utilização de crédito do ICMS referente a aquisições das seguintes mercadorias, para uso e consumo: plugs, mangueiras, camisetas, válvulas, mangotes, rolamentos, guarda-sol, fotorreceptores, cartuchos, selos plásticos, lacres, etiquetas, etc, procedimento não previsto pelo RICMS/BA. Disse ser descabível a alegação da existência de saldo credor, tendo em vista que para toda infração às normas regulamentares é cabível a aplicação de multa e dos acréscimos moratórios inerentes, através de Auto de Infração. Manteve a infração.

Acatou a documentação acostada pela defesa, em relação à infração 04, que comprovou o estorno do crédito no valor de R\$ 14.631,99, o que representou uma redução do débito correspondente para o montante de R\$ 6.314,93, relativo às Notas Fiscais 20.617, 20.625, 21.152 e 21.153.

Considerando que não foi observado pela autuante, em relação à infração 04, o disposto no art. 93, § 17, inciso I, do RICMS/97 e por não terem sido identificadas nos autos as cópias das notas fiscais referentes a essa mesma infração; considerando ainda que a autuante acatara parcialmente os argumentos defensivos, reduzindo o montante do débito, sem que fosse dada ciência ao autuado, esta 1ª JF, em pauta suplementar (fl. 518), deliberou que o processo fosse encaminhado à INFAZ SANTO AMARO, para que a autuante anexasse ao PAF as cópias das notas fiscais relativas à infração 04 e elaborasse novo demonstrativo de débito referente a essa infração, deduzindo dos valores remanescentes, a primeira parcela correspondente às entradas dos bens destinados ao ativo imobilizado do autuado.

Em seguida a Repartição Fiscal deveria entregar ao autuado, cópia dos documentos anexados e do demonstrativo elaborado pela autuante, além da informação fiscal apresentada às fls. 508 a 510. Naquela oportunidade, deveria ser informado ao autuado da concessão do prazo de 10 (dez) dias, para, querendo, se manifestar nos autos. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência à autuante, para que elaborasse nova informação fiscal, com base nos novos resultados e abrangendo todos os aspectos da manifestação defensiva, com fundamentação.

Em nova informação fiscal apresentada às fls. 520/521, a autuante relatou ter elaborado a planilha demonstrativa dos créditos glosados referentes à infração 04 e ter anexado as cópias das notas fiscais, conforme requerido na diligência. Apresentou um breve resumo dos fatos, concluindo que as infrações 01 e 02 haviam sido reconhecidas pelo autuado, que inclusive recolheu o débito, à exceção dos fatos geradores do exercício de 2000, sob alegação de decadência.

Quanto à infração 03, que se refere ao uso de créditos relativos a materiais de uso e consumo, alegou que esse procedimento não tem amparo na legislação deste Estado.

Observou que a infração 04 se deveu à aquisição de bens para o ativo imobilizado, quando os créditos correspondentes foram registrados no livro RAICMS em junho de 2003, em relação aos foi comprovado o estorno parcial do crédito, conforme cópias de folhas do citado livro (fl. 479). Ressaltou que o autuado não se insurgiu contra a cobrança, tanto que estornou os valores parcialmente. Como não foi comprovado o estorno do crédito referente às Notas Fiscais 20.617, 20.625, 21.152 e 21.153, foi mantido o débito de R\$ 6.314,93, conforme demonstrativo de fl. 523.

Quanto à alegação de que não havia sido observado o disposto no art. 93, § 17, inciso I, do RICMS/97, enfatizou que a legislação foi considerada em sua integralidade, argüindo que para utilizar os referidos créditos, o autuado deveria ter cumprido requisitos regulamentares

constantes do art. 339, § 2º do citado Regulamento, o que não foi feito. Manteve parcialmente a autuação, no valor de R\$ 37.422,67, do qual deduzindo o valor já recolhido pelo autuado, restou um montante de R\$ 15.664,20, de acordo com demonstrativo à fl. 522.

Sendo cientificado quanto ao teor das informações prestadas pela autuante, bem como da diligência, o autuado apresentou nova manifestação às fls. 538 a 544, reafirmando seu entendimento de que os fatos geradores relativos ao período de janeiro a novembro de 2000 haviam decaído, devendo ser excluídos da autuação.

Quanto aos créditos referentes aos bens destinados ao consumo (infração 03), repetiu as alegações de que os citados produtos são consumidos no processo de engarrafamento/acondicionamento de GLP, aplicados durante o enchimento e nos processos de manutenção e requalificação dos botijões, motivo pelo qual não pode ser negado o seu uso.

No que diz respeito à falta de dedução, por parte da autuante, da proporção de 1/48 do crédito utilizado correspondente ao ativo imobilizado (infração 04), alegou que esse procedimento fere frontalmente o disposto no art. 93, § 17, inciso I, do RICMS/97, bem como o art. 20, § 5º, inciso I, da Lei Complementar 87/96, pois lhe foi negado crédito legítimo, sob o fundamento de atraso em cumprimento de obrigação acessória.

Referindo-se ao saldo credor existente no período autuado, argüiu que a autuante, ao afirmar que para toda infração é cabível a cobrança de uma multa, deixou subentendido que o imposto não poderia ser cobrado. Repetiu que havendo saldo credor à época, a autuante deveria ter recomposto os valores, efetuando a compensação dos débitos apurados com os créditos existentes, considerando que o procedimento não acarretara prejuízo para o Estado da Bahia. Observou que, no caso, caberia apenas a cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória, uma vez que a cobrança de imposto representa locupletamento ilícito.

Requeru a procedência da impugnação, para que seja considerado que o período de janeiro a novembro de 2000 fora atingido pela decadência, que os créditos apropriados são plenamente válidos, bem como porque detinha saldo credor de ICMS suficiente para que não fosse cobrado imposto em nenhum dos períodos autuados, e, ainda, porque tem direito ao crédito no valor de 1/48 referente aos bens adquiridos para o ativo imobilizado. Reiterou todos os termos da impugnação interposta, protestando por todos os meios de prova admitidos, inclusive o pericial.

A autuante prestou mais uma informação fiscal à fl. 546, alegando que na última manifestação apresentada, o autuado não apresentou nenhuma peça nova que possibilitasse modificação dos termos expressos quando da diligência. Disse não ter ocorrido pagamento dos valores reclamados referentes ao exercício de 2000; afirmou não ter sido negado o direito aos créditos legítimos referentes a bens do ativo imobilizado, entretanto que o contribuinte não comprovou ter cumprido os requisitos previstos no art. 339, § 2º, do RICMS/97, condição necessária à utilização dos referidos créditos; quanto à alegada existência de crédito na escrita fiscal, observou que esse fato não se constitui em obstáculo à autuação, quando o contribuinte descumpra a legislação. Manteve os termos da diligência.

## **VOTO**

Na autuação em lide o sujeito passivo é acusado de ter deixado de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais e de ter utilizado indevidamente crédito fiscal do imposto, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao consumo e ao ativo imobilizado do próprio do estabelecimento.

O autuado, em sua peça defensiva, suscitou preliminar de nulidade, alegando decadência da ação para a cobrança dos créditos tributários relativos ao período de janeiro a novembro de 2000, argüindo a decadência do direito de sua constituição, sob o entendimento de que tal situação não

teria ocorrido apenas se o Auto de Infração houvesse sido efetivado até o mês de janeiro de 2005, ressaltando que, para o caso, deveria ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Entendo não assistir razão ao sujeito passivo. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, prevêm que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em segundo lugar, a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN diz respeito às situações nas quais o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento antes da homologação pela autoridade administrativa. No caso da lide, o contribuinte deixou de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atuou no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, e, neste caso, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do CTN, conforme explicitado acima. Desta forma, o prazo para a contagem iniciou-se em 01/01/2001, com prazo final em 31/12/2005. O lançamento ocorreu em 21/12/2005. Não há o que se falar em decadência.

Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05 e 0113/12-05, sendo que, deste último, transcrevo parte:

*“Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01/01/98, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/03 para constituir o crédito tributário mediante o lançamento. No caso em tela, o crédito tributário foi constituído em 30/06/03, quando foi encerrada a ação fiscal. Portanto, quando foi lavrado o Auto de Infração, ainda não tinha se operado a decadência relativamente aos fatos geradores citados no Recurso Voluntário. O fato de o recorrente só ter sido notificada do lançamento em fevereiro de 2004 não quer dizer que o crédito tributário tenha sido constituído nesta data.”*

No mérito, analisando as peças que compõem o presente PAF, verifico que a autuante imputou ao sujeito passivo quatro irregularidades. Observo que o sujeito passivo, à exceção do período em que alegou estar atingido pela decadência, não impugnou os itens 01 e 02 da autuação, tendo inclusive efetuado o recolhimento do débito correspondente, conforme documento de arrecadação à fl. 506, o que caracteriza ter reconhecido as irregularidades apuradas na ação fiscal. Vejo que o procedimento fiscal, nesses casos, foram realizados atendendo as orientações legais, tendo a exigência fiscal ocorrido de forma correta. Assim, ficam mantidas as infrações 01 e 02.

Noto que, por equívoco, a autuante deixou de lançar, na infração 01, o valor de R\$ 266,36, apurado conforme demonstrativo de fl. 16, em referência ao mês de setembro de 2001, ressaltando, entretanto, que esse débito não poderá ser exigido através do Auto de Infração em lide, devendo ser objeto de nova ação fiscal, a salvo de falhas, a ser determinada pela autoridade competente, tendo em vista o disposto no art. 156 do RPAF/99. Registro, porém, que antes de iniciado o novo procedimento fiscal, aqui recomendado, o sujeito passivo poderá efetuar o pagamento do imposto, se entender devido, de forma espontânea.

Quanto ao crédito utilizado indevidamente, relativo à aquisição de material de uso ou consumo, objeto da infração 03, verifico que, conforme demonstrativos bem como as notas fiscais de compra, foram relacionados diversos produtos, que o autuado alegou se tratar de bens destinados à aplicação durante o processo de engarrafamento/acondicionamento do produto que comercializa (GLP), sendo indispensáveis ao seu ciclo produtivo, acrescentando que tanto os produtos consumidos no engarrafamento, quanto aqueles aplicados no referido processo ensejam o direito ao crédito do ICMS. Afirmou que tais produtos não se destinam ao seu consumo, o que torna legítimo o creditamento do ICMS destacado nas notas fiscais.

Ocorre que, pela descrição dos bens objeto da autuação, constata-se que, em se tratando de estabelecimento cuja atividade é o engarrafamento e a comercialização de GLP, se constituem em peças de reposição que se caracterizam como material de uso, em relação aos quais o crédito fiscal só será admissível a partir de 1º de janeiro de 2007.

Para que os materiais sejam considerados como produtos intermediários, é necessário que não apenas sejam consumidos no processo produtivo, mas concomitantemente integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme está previsto no art. 93, § 1º, do RICMS/97. Efetivamente, no caso da presente lide, os produtos objeto da autuação tratam-se de material de consumo. Observo, inclusive, que a jurisprudência do CONSEF nestes casos, é no sentido de que é devido o recolhimento da diferença de alíquota referente à sua aquisição, bem como que a mesma não enseja o direito à utilização de crédito fiscal, tendo em vista que não são considerados produtos intermediários, pois não afetam o processo produtivo.

Para melhor esclarecer esta questão, transcrevo trecho de Acórdão que trata de situação que guarda similaridade com o caso presente:

*“ACÓRDÃO CJF Nº 0015-11/03 (1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL)*

*Tem imperado nas decisões do CONSEF, órgão de julgamento administrativo fiscal do Estado da Bahia, o entendimento contido no Parecer Normativo nº 1, da Procuradoria da Fazenda Estadual, que expressa posição de que não estão albergados no conceito de produtos intermediários e de matérias-primas os chamados bens instrumentais ou ferramentais, considerados acessórios ou componentes de reposição de maquinários leves ou pesados. Nesse conceito se incluíam as denominadas “bolas de aço” ou “bolas de moagem e britagem”. Com referência aos demais produtos elencados nos demonstrativos do Auto de Infração e referenciados na decisão da Junta, o Parecer Normativo nº 1 também os exclui do conceito de produto intermediário por se enquadrarem no conceito de produtos não afetados diretamente ao processo produtivo mas consumidos pelo estabelecimento na conservação, limpeza e em serviços diversos executados na linha de produção ou exploração de matérias-primas. A legislação do ICMS adota, desde a Constituição Federal até a lei ordinária, o princípio do crédito físico, salvo as exceções expressas, que vincula entradas tributadas a saídas tributadas. Esta é a substância do princípio da não-cumulatividade do ICMS, positivada no art. 155, § 2º, inc. I da Carta Magna, que admite a compensação do imposto em relação às operações de entradas tributadas vinculadas a saídas também tributadas, salvo hipótese de manutenção de crédito. Em consequência, a compensação do ICMS se estabelece com referência às operações de aquisição de mercadorias e produtos que estejam vinculados diretamente ao processo de transformação dos insumos de que decorra, na etapa seguinte, saídas tributadas pelo imposto. As etapas vinculadas a outros processos, indiretamente vinculados à produção, a exemplo da manutenção de equipamentos, tratamento de resíduos industriais e conservação de maquinário, que se realizam “a latere” do processo produtivo, ensejam consumo de produtos que a legislação fiscal dá o tratamento de materiais de consumo e que, portanto, não asseguram direito de apropriação de crédito fiscal. Em verdade, o sistema de crédito que tem imperado na operatividade do ICMS é restrito, não comportando ampliações para abranger os insumos empregados na conservação, limpeza ou reposição de peças de equipamentos (bens ferramentais), pois, tudo que entra no processo produtivo é insumo, porém, nem todo insumo gera direito ao crédito. Esse é o entendimento que deflui da interpretação das normas que compõem o ordenamento, referentes a crédito fiscal do imposto de circulação de mercadorias, contidas na Lei*

*Complementar n° 87/96, Lei Estadual n° 7014/96 e Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto n° 6.284/97.*

*Decisões reiteradas do órgão administrativo de julgamento consignadas nos Acórdãos n°s 0130/00, 0222/00, 1134/00, 1416/00, 1731/00, 2667/00, vem se posicionando no sentido de que produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. Nessas circunstâncias, em que as citadas mercadorias, apesar de indispensáveis, não são objeto de consumo direto no processo produtivo ou extrativo ou na elaboração dos produtos finais, mas participam do processo na qualidade de agentes de manutenção dos equipamentos ou peças de reposição, enquadram-se na categoria de material de consumo, cujos créditos só estarão assegurados aos contribuintes a partir do ano de 2007, por força de disposição da Lei Complementar n° 114/02”.*

Assim, não resta dúvida de que o entendimento dominante nas decisões prolatadas por este Conselho de Fazenda Estadual, embasado, inclusive, em entendimento contido no Parecer Normativo n° 1, da Procuradoria da Fazenda Estadual, expressa a posição de que não estão albergados no conceito de produtos intermediários e de matérias-primas os chamados bens instrumentais ou ferramentais, considerados acessórios ou componentes de reposição de maquinários leves ou pesados, entre os quais se incluiriam os materiais utilizados, no caso, pelo autuado. Dessa forma, considero indevida a utilização dos créditos fiscais relativos a estes bens e mantenho esta infração na íntegra.

Verifico que ocorreu um lapso da autuante no que se refere ao lançamento referente ao mês de outubro de 2001, pois na realidade o débito se refere ao mês de outubro de 2003, conforme se vê no demonstrativo de fl. 13 e na Nota Fiscal 49.545 (fl. 125). Deste modo, deve ser corrigida a data da ocorrência do fato gerador de 30/10/2001 para 30/10/2003, com vencimento em 09/11/2003, no valor de R\$ 110,01.

Em referência à infração 04, que trata da utilização indevida de crédito de bens do ativo imobilizado, houve alteração na regra para lançar o crédito no livro Registro de Entradas referente às aquisições de bens para o ativo, o qual passou a ser de 1/48 do valor destacado na nota fiscal e não mais pelo seu total como fez o autuado, conforme determinação do art. 93, § 17, inciso I, do RICMS/97.

Considerando que a autuante não houvera deduzido do montante apurado, os valores correspondentes às parcelas referenciadas acima, esta 1ª JF deliberou que o PAF fosse convertido em diligência, visando sanar possíveis irregularidades. Observo, contudo, que a autuante informou não ter sido possível efetuar as correções recomendadas, tendo em vista que o sujeito passivo não efetivara os lançamentos dos dados correspondentes no documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), o que lhe impossibilitou apurar a que valores o contribuinte fazia jus em relação a cada mês que ocorrera a apropriação indevida do crédito fiscal. Ressalto que, efetivamente, não dispondo dos dados correspondentes, desde quando o autuado não atendera ao disposto no § 2º do art. 339, do RICMS/97, a autuante ficou impossibilitada de realizar as deduções cabíveis, por não saber quais os valores corretos a serem considerados. Para um melhor entendimento, transcrevo os §§ 12 e 17 do art. 93, além do § 2º do art. 339, todos do RICMS/97:

*“Art. 93.*

*§ 12. Além dos lançamentos de que cuida o parágrafo anterior, os créditos referentes a bens do ativo imobilizado serão objeto de outro lançamento, em documento denominado Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), nos termos do § 2º do art. 339”.*



*“§ 17. O uso do crédito relativo às entradas de bens destinados ao ativo imobilizado e respectivo serviço de transporte, ocorridas a partir de 1º/1/2001 fica sujeito as seguintes disposições (Lei nº 7710):*

*I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;*

*II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;*

*III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será o obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a um quarenta e oito avos da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior;*

*IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;*

*V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos, contados, da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;*

*VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo, na forma prevista no § 2º do art. 339, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo;”*

*“Art. 339.*

*§ 2º O CIAP Modelo C destina-se ao controle da apropriação dos créditos de ICMS sobre as entradas de bens destinados ao ativo permanente a partir de 01/01/01, que deverá ser escriturado pelo contribuinte de acordo com o disposto neste parágrafo.”*

No que se refere às alegações defensivas concernentes à disponibilidade de crédito acumulado no período da autuação, saliento que esse fato não é motivo impeditivo para a efetivação do lançamento, desde quando sejam apuradas irregularidades praticadas pelo sujeito passivo. Observo, por outro lado, que o autuado poderá pleitear perante a SEFAZ, que os débitos resultantes do Auto de Infração em lide sejam pagos com a utilização dos créditos, porventura existentes, conforme disciplina o art. 108, II, “c”, e seu § 1º, do RICMS/97, que transcrevo a seguir.

*“Art. 108. Os créditos fiscais acumulados a que aludem as alíneas “b” e “c” do inciso I e os incisos II a V do art. 106 poderão ser (Conv. AE 07/71):*

*II - utilizados para pagamento de débitos decorrentes de:*

*c) autuação fiscal;*

*§ 1º do art. 39, mediante prévia autorização do Secretário da Fazenda, em processo regularmente instruído, de iniciativa do interessado, ouvida previamente a Gerência de Tributação do Departamento de Administração Tributária (Conv.*

ICM 21/87);".

Verifico que a autuante, de forma acertada, acatou os documentos apresentados pela defesa, que comprovaram o estorno parcial dos créditos utilizados, o que resultou na redução do valor do débito relativo a esta infração para R\$ 6.314,93. Desta forma, esta infração restou parcialmente procedente.

Não acolho a solicitação para apresentação posterior de novas provas, bem como de perícia, considerando que o autuado teve oportunidade e já apresentou documentos em sua impugnação e que os elementos de provas anexados aos autos são suficientes ao meu convencimento e decisão da lide.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, sendo as infrações 01 a 03 procedentes e a infração 04 procedente em parte, no valor de R\$ 6.314,93, devendo ser homologados os valores recolhidos, recomendando à autoridade competente, para que determine a realização de nova ação fiscal, a salvo de falhas, voltada a apurar a diferença apontada em relação à infração 01.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **279933.0025/05-2**, lavrado contra **SHV GÁS BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 37.442,67**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alínea "f" e VII, alínea "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos, representando-se à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal para apuração do imposto exigido a menos em relação à infração 01, conforme art. 156, do RPAF/99.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR